

Determinazione della base imponibile Irpef ed Irap - Nuovo regime per Imprese minori - Contabilità semplificata

1. Premessa

L'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (di seguito, legge di bilancio 2017) ha modificato le regole di determinazione della base imponibile IRPEF e IRAP per le imprese minori in contabilità semplificata, razionalizzando, contestualmente, i relativi adempimenti contabili.

L'intervento normativo è volto - come espressamente dichiarato dalla relazione illustrativa al DDL di bilancio 2017 - a introdurre "un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa". In particolare, la determinazione del reddito con il criterio di cassa per le imprese in contabilità semplificata risponde all'esigenza di evitare gli effetti negativi derivanti dai ritardi cronici di pagamento e dal cd. credit crunch. In tal modo, il legislatore ha inteso, altresì, avvicinare il momento dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando - analogamente a quanto già previsto per le attività professionali - esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati.

A tal fine, è stato parzialmente riformulato l'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, TUIR), introdotto il nuovo comma 1-bis nell'articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, d.lgs. n. 446/1997), nonché riscritto l'articolo 18 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (di seguito, D.P.R. n. 600/1973).

Il nuovo regime, a norma del comma 23 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017, si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e, quindi, dal periodo di imposta 2017.

2. Soggetti interessati

Le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017 non hanno mutato l'ambito soggettivo di applicazione del regime di determinazione del reddito riservato alle imprese minori. Quest'ultimo è, infatti, il regime naturale dei soggetti in contabilità semplificata in base al combinato disposto degli articoli 18 e 20 del D.P.R. n. 600/1973, sempreché non optino per la tenuta della contabilità ordinaria.

A norma dell'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973, come sostituito dall'articolo 1, comma 22, della legge di bilancio 2017, sono ammessi alla contabilità semplificata, a partire dall'anno successivo, i seguenti soggetti:

- persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
- imprese familiari e aziende coniugali;
- società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- società di armamento e le società di fatto;
- enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata

qualora i ricavi indicati agli articoli 57 e 85 del TUIR "percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico, non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività".

Rispetto alla previgente formulazione, il nuovo articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973, per la verifica delle soglie di ricavi, fa riferimento sia ai ricavi conseguiti e, quindi, rilevati "per competenza", sia ai ricavi "percepiti" e, quindi, imputati "per cassa". Appare evidente che l'utilizzo del primo parametro (ricavi conseguiti) potrà essere utilizzato solo per la verifica dei limiti dimensionali nell'esercizio precedente a quello di ingresso nel regime semplificato.

Resta fermo che, in caso di contemporaneo svolgimento di attività di prestazione di servizi ed altre attività, è necessario far riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi e, di conseguenza, rileva il limite massimo, pari a 700.000 euro. In ogni caso, qualora l'ammontare complessivo dei ricavi, relativo a tutte le attività svolte, superi il limite massimo, l'accesso al regime di contabilità semplificata è precluso (cfr. R.M. n. 293/E del 18 ottobre 2007).

I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad anno, non superiore alle soglie indicate in precedenza, possono tenere la contabilità semplificata già dal primo anno (cfr. articolo 18, comma 9, del D.P.R. 600/1973).

3. Modalità di determinazione del reddito

Le lettere a) e b) del comma 17 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017, riformulando, in parte, i commi 1 e 3 dell'articolo 66 del TUIR, introducono per le imprese minori - come esplicitato dalla relazione illustrativa - "un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa" che "determina una revisione delle regole di tassazione dei redditi delle piccole imprese, nell'ottica della semplificazione".

In tal senso, si ritiene che il regime di determinazione del reddito delineato dal nuovo articolo 66 del TUIR non sia un regime di cassa "puro", bensì un regime "misto" cassa - competenza. In sostanza, si deroga al criterio della competenza per i ricavi percepiti e le spese sostenute, ferme restando, come evidenziato nella relazione illustrativa, "le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti" previste dal TUIR ed espressamente richiamate dallo stesso articolo 66.

La nuova formulazione del comma 1 dell'articolo 66 del TUIR non reca più il rinvio agli articoli 92, 93 e 94 del TUIR con la conseguenza che non assumono più rilevanza, ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori, le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci, lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale che ultrannuale e titoli, salvo quanto si dirà nel successivo par. 4.2 per la gestione delle rimanenze nel primo periodo di imposta di applicazione del regime.

3.1. Componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il "criterio di cassa"

A norma del nuovo comma 1 dell'articolo 66 del TUIR, il reddito delle imprese minori è costituito "dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa".

Pertanto, i ricavi indicati all'articolo 85 del TUIR e gli altri proventi indicati nell'articolo 89 dello stesso testo unico concorrono alla formazione del reddito d'impresa all'atto dell'effettiva percezione ovvero, in altre parole, secondo il criterio di cassa.

Specularmente, è da ritenere che lo stesso criterio di cassa sia applicabile anche alle "spese sostenute" nell'esercizio d'impresa, ancorché la formulazione letterale della disposizione in commento non sia mutata. In tal senso, depono la relazione illustrativa al DDL della legge di bilancio 2017, laddove afferma che si deroga al criterio della competenza "sia per i ricavi che per le spese", nonché la soppressione, al comma 3 dell'articolo 66 del TUIR, del rinvio ai commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR, che sanciscono e declinano il principio di competenza. Si tratta, in sostanza, di spese diverse da quelle per le quali l'articolo 66 del TUIR - come si dirà più ampiamente nel paragrafo successivo - richiama l'ordinaria disciplina prevista dal testo unico. A mero titolo esemplificativo, si fa riferimento alle spese per gli acquisti di merci

destinate alla rivendita, di beni impiegati nel processo produttivo, di beni incorporati nei servizi, utenze, materiali di consumo, spese condominiali, imposte comunali deducibili, spese per assicurazioni e interessi passivi.

Per ragioni di coordinamento, sono stati soppressi gli ultimi due periodi del comma 3 dell'articolo 66 del TUIR che consentivano ai soggetti in contabilità semplificata di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi di imposta e di importo non superiore a 1.000 euro, nell'esercizio di ricevimento del documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi (come previsto ordinariamente dall'articolo 109, comma 2, lettera b), del TUIR). Infatti, come sottolineato dalla relazione illustrativa alla disposizione, "una siffatta previsione non ha più ragion d'essere in un regime per cassa". Pertanto, i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici sono deducibili all'atto del sostenimento della spesa.

È da sottolineare come, relativamente alle operazioni da cui derivano componenti positivi e negativi di reddito che concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, assumano rilevanza, anche gli eventuali versamenti effettuati o i corrispettivi ricevuti a titolo di acconto.

Nel caso di transazioni poste in essere con strumenti di pagamento diversi dal denaro contante, al fine di individuare il momento in cui i ricavi e i proventi si considerano percepiti e le spese sostenute, si ritengono applicabili i chiarimenti resi in merito all'individuazione del momento di rilevanza fiscale dei compensi "percepiti e le spese "sostenute" nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo (cfr. Tabella 1), attesa l'analogia di formulazione tra il nuovo comma 1 dell'articolo 66 del TUIR e il comma 1 dell'articolo 54 dello stesso testo unico.

Tabella 1

Strumento di pagamento	Momento rilevante	Documento di prassi
Assegni bancari o circolari	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene la materiale consegna dell'assegno dall'emittente al ricevente.	RM 138/E del 2009 CM 38/E del 2010
Bonifici	I ricavi si considerano percepiti quando la somma di denaro può essere effettivamente utilizzata (alla cd. "data disponibile") Le spese si considerano sostenute quando la somma di denaro è uscita dalla disponibilità dell'imprenditore	CM 38/E del 2010
Carta di credito/debito	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta	RM 77/E del 2007

3.2. Componente che concorrono alla formazione del reddito secondo il "criterio di competenza"

Come già evidenziato, la relazione illustrativa al DDL di bilancio 2017 ha chiarito che il regime riservato alle imprese minori dal nuovo articolo 66 del TUIR è un regime "improntato alla cassa"; in tal senso, è da ritenere che permangano alcune deroghe al regime di cassa "puro". Lo stesso legislatore, infatti, ha richiamato per alcuni componenti di reddito - che mal si conciliano con il criterio di cassa - la specifica disciplina prevista dal TUIR, rendendo di fatto operante per tali componenti il criterio di competenza.

Più nel dettaglio, si ritiene che i componenti reddituali indicati nei successivi paragrafi concorrano alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie previste dal testo unico, la cui operatività consegue all'espresso richiamo ad opera dei commi 1, 2 e 3 dell'articolo 66 del TUIR.

Nonostante la soppressione dell'espresso richiamo ai commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR, prima recato al comma 3 dell'articolo 66 del testo unico, è da ritenere che lo stesso articolo 66, laddove richiami l'applicazione di specifiche norme del TUIR, rinvii per queste ultime anche ai loro criteri ordinari di imputazione temporale. Come si avrà modo di esaminare più dettagliatamente in seguito, si tratta sia di disposizioni che regolano componenti reddituali che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio della competenza (es. ammortamenti) sia componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di cassa (es. interessi di mora).

Resta, in ogni caso, ferma l'applicazione del pro rata di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi previsto dall'articolo 109, comma 5, del TUIR in caso di ricavi esenti e delle norme generali sulle valutazioni previste dai commi 1, 2, 5, 6 e 8 dell'articolo 110 del TUIR, nonché la non concorrenza alla formazione del reddito dei proventi e oneri indicati all'articolo 91 del TUIR.

Con riferimento agli enti non commerciali che svolgono attività commerciale, si fa presente che, ai fini dell'applicazione del pro-rata di deducibilità delle spese, previsto dal comma 4 dell'articolo 144 del TUIR, per ragioni di semplificazione, laddove l'ente utilizzi il criterio di competenza per la contabilizzazione dei proventi derivanti dall'attività istituzionale, il rapporto vada effettuato tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa - determinati per cassa a norma dell'articolo 66 del TUIR - e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, pari alla somma dei proventi derivanti dall'attività istituzionale - determinati per competenza e dei ricavi e altri proventi derivanti dall'attività commerciale - determinati per cassa.

3.2.1. Componenti positivi di reddito

Per quanto concerne i componenti positivi, concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di competenza:

- a) ricavi da assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 57 del TUIR);
- b) proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (cd. immobili patrimoniali) (art. 90 del TUIR);
- c) plusvalenze e sopravvenienze attive (artt. 86 e 88 del TUIR);
- d) redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR (art. 56, comma 5, del TUIR).

Con riguardo ai ricavi indicati sub a), è da precisare che il valore normale dei beni concorre alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui è avvenuta l'assegnazione ai soci o la destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Con riguardo alle sopravvenienze attive di cui alla lettera c), si fa presente che concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze attive derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.

Con riferimento ai redditi indicati alla lettera d), ancorché l'articolo 66 del TUIR rechi espresso richiamo solo all'articolo 56, comma 5, dello stesso testo unico, concernente la determinazione forfettaria del reddito derivante dalle attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR, si ritiene che il criterio di competenza sia applicabile anche alla determinazione forfettaria del reddito delle altre attività agricole, prevista dall'articolo 56-bis del TUIR, trattandosi di fattispecie sostanzialmente analoghe.

Diversamente, per quei regimi di determinazione della base imponibile che prevedono la forfettizzazione del reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività sui ricavi "conseguiti", come ad esempio l'articolo 5, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 per le attività di agriturismo, è da ritenere che i ricavi sui quali applicare il coefficiente di redditività si considerano "conseguiti" in osservanza del criterio di cassa.

3.2.2. Componenti negativi di reddito

Per quanto attiene ai componenti negativi, sono deducibili dal reddito secondo gli ordinari criteri previsti dal testo unico:

- a) minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101 del TUIR);
- b) quote di ammortamento di beni materiali, anche ad uso promiscuo, e immateriali e canoni di leasing (artt. 64, comma 2, 102 e 103 del TUIR);

- c) perdite di beni strumentali e perdite su crediti (art. 101 del TUIR);
- d) accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105 del TUIR);
- e) spese per prestazioni di lavoro (art. 95 del TUIR);
- f) oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR);
- g) spese relative a più esercizi (art. 108 del TUIR);
- h) oneri fiscali e contributivi (art. 99, commi 1 e 3, del TUIR);
- i) interessi di mora (art. 109, comma 7, del TUIR).

Con riferimento alle sopravvenienze passive di cui alla lettera a), si fa presente che concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze passive derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.

Con riferimento ai componenti negativi indicati sub b), atteso che l'articolo 66, comma 2, del TUIR rinvia alle regole recate dall'art. 102 dello stesso testo unico con specifico riguardo alle quote di ammortamento dei beni, è da ritenere che le spese di manutenzione ordinaria siano deducibili, pur nei limiti di cui al comma 6 dell'articolo 102 del TUIR, secondo il criterio di cassa. Diversamente, in considerazione del principio di analogia di trattamento fiscale dell'acquisto dei beni in proprietà e in leasing, si è dell'avviso che i canoni di leasing siano deducibili in capo alle imprese minori a norma del comma 7 dell'articolo 102 del TUIR. Quindi, anche il maxi-canone di leasing deve essere dedotto per competenza, essendo in tal caso irrilevante il momento del pagamento.

Con riguardo alle perdite su crediti indicate sub c), si ritiene che l'articolo 101, comma 5, del TUIR trovi applicazione anche per le eventuali perdite relative a crediti rilevati in contropartita dei ricavi in costanza di opzione per il regime di cui al comma 5 dell'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973 (cfr. par. 6.4).

Con riferimento ai componenti negativi indicati sub g), è da ritenere che il criterio di competenza per la deducibilità di siffatte spese operi unicamente nel caso in cui le stesse abbiano natura pluriennale (ad esempio, costi di impianto, spese di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale prevista dall'OIC 24). Diversamente, nel caso in cui tali spese siano deducibili interamente nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, rileva, ai fini della corretta imputazione temporale del componente negativo, il criterio di cassa. Pertanto, le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento, fermi restando per queste ultime i limiti di deducibilità previsti dall'articolo 108, comma 2, del TUIR.

È da rilevare, inoltre, che, a seguito delle modifiche al codice civile apportate dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) non sono più capitalizzabili. Pertanto, le stesse non rientrano più nell'ambito di applicazione dell'articolo 108, comma 1, del TUIR, limitato - in esito alle modifiche introdotte con l'articolo 13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, - alle "spese relative a più esercizi". Pertanto, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) sono deducibili secondo il criterio di cassa.

Non sono deducibili dal reddito delle imprese minori, per effetto dell'espresso rinvio operato dall'articolo 66 del TUIR, i seguenti componenti negativi:

a) spese ed altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali (art. 90, comma 2, del TUIR);

b) accantonamenti, diversi da quelli indicati nell'articolo 105;

c) remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 c.c. allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, comma 9, lett. b), del TUIR). Si precisa, in ogni caso, che la remunerazione dovuta relativamente ai citati contratti che prevedano l'apporto di opere e servizi è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.

4. Le regole per il cambio di regime

4.1. La disposizione per evitare salti o duplicazioni di imposta

Il comma 19 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 è volto ad evitare che il passaggio da un regime di competenza a un regime ispirato alla cassa possa determinare anomalie in termini di doppia tassazione/deduzione ovvero nessuna tassazione/deduzione di alcuni componenti di reddito. Si evidenzia, in via preliminare, che la disposizione è applicabile sia in sede di prima applicazione del nuovo articolo 66 del TUIR (e, quindi, in occasione del passaggio da un regime di determinazione del reddito secondo le regole di competenza ad uno "improntato" alla cassa), che a regime (ovvero tutte le volte in cui le imprese transitano dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria e viceversa).

Si prevede, in particolare, che "i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi".

Pertanto, ove un componente reddituale - per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime - abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione".

Esemplificando, in sede di prima applicazione del nuovo regime (ma analoghe conclusioni valgono anche nel transito dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata), i ricavi di vendita di beni consegnati nel 2016, il cui corrispettivo è stato incassato nel 2017, o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2016, con compenso incassato nel 2017, che correttamente, a norma dell'articolo 109, comma 2, del TUIR, hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, non costituiranno ricavi imponibili nel 2017. Analogamente, l'acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2016 e il pagamento nel 2017, ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 (ex articolo 109, comma 2, del TUIR) e, quindi, non potrà essere dedotto nel 2017.

Allo stesso modo, è da ritenere che i componenti reddituali - per i quali sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime - che non abbiano concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione". Al fine di individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali è necessario far riferimento alle regole vigenti nel regime di "provenienza".

Esemplificando, in sede di prima applicazione del nuovo regime (ma analoghe conclusioni valgono anche nel transito dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata), i ricavi di vendita di beni, consegnati nel 2017, il cui corrispettivo è già stato incassato nel 2016, o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con compenso già incassato nel 2016, che correttamente, a norma dell'articolo 109, comma 2, del TUIR, non hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, costituiranno ricavi imponibili nel 2017. In tal caso, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti è necessario far riferimento alla consegna dei beni o all'ultimazione del servizio (conformemente alle regole del regime di provenienza ovvero a quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 109 del TUIR). Analogamente, l'acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2017 con pagamento anticipato nel 2016, non ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 (ex articolo 109, comma 2, del TUIR) e, quindi, potrà essere dedotto nel 2017, all'atto della avvenuta consegna. O ancora, nel caso di contratto di affitto di un immobile strumentale, con pagamento anticipato del canone annuo, ad esempio, nel mese di settembre 2016, ha comportato la deduzione di costi di affitto per un importo pari a un terzo del canone pagato; di conseguenza, la quota restante (pari a due terzi del canone di affitto pagato) sarà deducibile nel periodo di imposta 2017, benché in tale periodo non si verifichi la manifestazione finanziaria.

In senso analogo, nel caso in cui siano stati corrisposti acconti - fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza -, è da ritenere che gli stessi concorrano a formare il reddito nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza.

Ad esempio, si ipotizzi che un'impresa in contabilità semplificata abbia sottoscritto un contratto per una prestazione di servizi la cui ultimazione è prevista per il 2018 e pagato un acconto pari al 10 per cento del corrispettivo pattuito nel 2016. È di tutta evidenza che, nel periodo di imposta 2016, a norma del previgente articolo 66 del TUIR, l'acconto pagato è stato fiscalmente irrilevante. Pertanto, è da ritenere che l'impresa potrà dedurre l'intero corrispettivo della prestazione ricevuta all'atto dell'ultimazione della stessa (nell'esempio nel 2018).

È da segnalare l'opportunità che l'impresa, in sede di passaggio dal regime di competenza (precedente formulazione dell'art. 66 del TUIR o regime ordinario) al regime di cassa (nuovo art. 66 del TUIR), mantenga evidenza extra-contabile delle componenti reddituali che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa (ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti da tale regime), in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" (di competenza), e viceversa.

4.2. La gestione delle rimanenze

L'articolo 1, comma 18, della legge di bilancio 2017, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime delle imprese minori, prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime.

Al riguardo, si ritiene che tale disposizione trovi applicazione, oltre che in sede di prima applicazione del regime, anche nel caso di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo della disposizione, attesa la formulazione letterale della stessa che fa riferimento genericamente alle "rimanenze finali", si è del parere che le stesse comprendano sia le rimanenze di cui all'art. 92 del TUIR - e quindi tipicamente rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale - che quelle dell'art. 93 dello stesso testo unico - e quindi le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, nonché dell'articolo 94, relativo alle rimanenze dei titoli.

Si fa presente, in ogni caso, che il componente negativo derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società c.d. di comodo, ossia, per la disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 e per quella delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138. In particolare, ai fini di tali discipline, il reddito minimo di cui al comma 3 del citato articolo 30 dovrà essere decrementato di un importo pari

al valore delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa.

Ai soli fini dell'individuazione dei presupposti della disciplina sulle società in perdita sistematica, laddove il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa costituisce uno di quelli compresi nel c.d. periodo di osservazione, il relativo risultato fiscale deve essere considerato senza tener conto del componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente. Ad esempio, qualora una società abbia indicato nelle dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta n-5, n-4, n-3, n-2 e n-1 sempre una perdita (fiscale) e posto che il periodo d'imposta n-3 sia il primo periodo di applicazione del regime di cassa, ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il seguente sesto periodo d'imposta (n), la stessa società dovrà prendere in considerazione i risultati fiscali dei cinque periodi d'imposta che compongono il c.d. periodo di osservazione, ossia, i predetti periodi n-5, n-4, n-3, n-2 e n-1. In tal caso, il risultato fiscale del periodo n-3 va rilevato senza considerare il componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente (n-4), il quale ha concorso alla determinazione del risultato dello stesso periodo n-3, come risultante dalla relativa dichiarazione dei redditi. Dunque, posto 90 la perdita fiscale indicata in dichiarazione per il periodo n-3 e 10 l'ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo n-3 relativa alle rimanenze finali del periodo precedente (n-4) a seguito della determinazione del reddito secondo il regime di cassa, il risultato fiscale dello stesso periodo n-3 da prendere in considerazione ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica sarà pari a 80 (ossia, 90-10); pertanto, per il periodo n, la società sarà considerata in perdita sistematica visto il ricorrere di una perdita per tutti i periodi compresi nel c.d. periodo di osservazione. Nel diverso caso in cui il periodo n-3 sia sempre il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa e, al contempo, sia il periodo di applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica (in quanto le dichiarazioni dei cinque precedenti periodi d'imposta - n-8, n-7, n-6, n-5 e n-4 - presentano sempre una perdita), il reddito minimo determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994 dovrà essere ridotto del componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente, il quale ha concorso alla determinazione del reddito analitico dello stesso periodo n-3. Pertanto, posto 80 il reddito minimo determinato secondo i coefficienti di cui all'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994 e 10 l'ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo n-3 relativa alle rimanenze finali del periodo precedente (n-4) a seguito della determinazione del reddito secondo il regime di cassa, il reddito minimo rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina in parola per il periodo n-3 sarà pari a 70 (ossia, 80-10).

È da sottolineare che, nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, in linea generale, le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e, quindi, dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa non dovranno assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR. Diversamente,

qualora con riferimento alle merci in rimanenza non sia stato effettuato il relativo pagamento, le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal testo unico.

A tal fine, è necessario redigere un prospetto iniziale delle attività e passività esistenti alla data del 1 gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria a norma del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689, non soggetto a obblighi di vidimazione e bollatura. In tale sede, con specifico riferimento alla valorizzazione del magazzino, è necessario evidenziare l'eventuale disallineamento tra il valore delle esistenze iniziali determinato a norma dell'articolo 6 del citato D.P.R. n. 689/1974 e il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse. Si precisa che, al fine di calcolare il costo medio delle esistenze iniziali a norma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 689/1974, è necessario far riferimento a tutti gli acquisti dell'ultimo anno (relativi alla singola categoria omogenea) e non solo a quelli relativi ai beni non pagati. Si ribadisce che, così individuato il costo medio, al fine di calcolare il valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze sarà necessario far riferimento alle merci in magazzino per le quali non è avvenuto il pagamento.

5. Modalità di determinazione della base imponibile IRAP

L'articolo 1, comma 20, della legge di bilancio 2017 è intervenuto sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il nuovo comma 1-bis all'articolo 5-bis del d.lgs. 446/1997, secondo il quale "Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66".

Per effetto di tale modifica, in sostanza, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, per le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità semplificata, il valore della produzione netta - calcolato ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997 - è determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa" previsti dall'articolo 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito.

Al fine di regolare il passaggio dal regime di competenza a quello improntato alla cassa e viceversa anche ai fini IRAP, il comma 21 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 opera un rinvio generale ai precedenti commi 18 e 19 del medesimo articolo 1, disponendo l'applicazione delle relative disposizioni "in quanto compatibili".

A norma del comma 18, pertanto, per il primo anno di adozione del nuovo regime previsto dall'articolo 66 del TUIR, la base imponibile dell'IRAP deve essere ridotta dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nell'esercizio precedente secondo il principio della competenza (cfr. paragrafo 4.2 della presente circolare).

Inoltre, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione o di salto d'imposta, il comma 19 disciplina il trattamento dei componenti reddituali nella fase di transizione tra i due regimi, ordinario e semplificato. In particolare, i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato prima del passaggio al nuovo regime, non assumono rilevanza nella determinazione della base imponibile ai fini dell'IRAP, degli esercizi successivi.

Al riguardo, si ritengono applicabili alla determinazione della base imponibile IRAP, relativamente ai componenti reddituali rilevanti ai fini del tributo regionale, i chiarimenti resi nel par. 4.1 in merito alla determinazione del reddito d'impresa.

Da ultimo, è da evidenziare che le nuove disposizione non incidono sulla determinazione della base imponibile IRAP degli enti non commerciali.

Infatti, il ricordato comma 20 ha unicamente integrato l'articolo 5-bis del d.lgs. n. 446/1997, che regola la determinazione della base imponibile IRAP delle "società di persone e delle imprese individuali", consentendo - come già evidenziato - l'applicazione dei criteri di imputazione temporale previsti dal nuovo articolo 66 del TUIR.

Diversamente, in base all'articolo 10, comma 2, del d.lgs. 446/1997, gli enti non commerciali determinano la base imponibile dell'IRAP, relativa alle attività commerciali esercitate, secondo quanto previsto dall'articolo 5 del medesimo decreto, analogamente alle società di capitali. Di conseguenza, per tali soggetti la base imponibile dell'IRAP è determinata per presa diretta dal bilancio e, quindi, i relativi componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del tributo regionale concorrono alla formazione del valore della produzione netta in base ai criteri di competenza civilistici.

6. I nuovi adempimenti contabili

L'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973, che disciplina la contabilità semplificata, è stato riscritto dall'art. 1, comma 22, della legge di bilancio 2017, al fine di adeguare gli adempimenti contabili delle imprese minori al nuovo regime di determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.

Le caratteristiche soggettive di coloro che possono avvalersi della contabilità semplificata non sono state modificate dall'intervento normativo in commento (cfr. par. 2).

Tali soggetti, come nel passato, sono esonerati, dall'anno successivo a quello di maturazione dei suddetti requisiti, dalla tenuta delle scritture contabili previste dagli articoli 14 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973, fatto salvo l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previste da disposizioni diverse da quelle del suddetto decreto (ad esempio il decreto IVA).

Prima delle modifiche in commento, le registrazioni contabili ai fini delle imposte sul reddito dovevano essere evidenziate separatamente nei registri IVA, mentre coloro che effettuano esclusivamente operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'imposta sul

valore aggiunto erano tenuti ad annotare in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese ed eseguire nel medesimo registro l'annotazione delle rimanenze.

In particolare, prima della modifica in argomento, i contribuenti che applicavano il regime di contabilità semplificata erano obbligati ad istituire:

- i registri IVA (vendite, acquisti, corrispettivi), integrati con l'annotazione delle operazioni non soggette ad IVA, ma rilevanti ai fini delle imposte sul reddito. A tal riguardo, l'articolo 9 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 e il DM 2 maggio 1989, tutt'ora in vigore per quanto compatibili, prevedono l'obbligo di annotazione:

- a) entro sessanta giorni, dei componenti positivi e negativi di reddito, costituiti dalle operazioni non considerate ai fini IVA cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi, nonché dalle operazioni che non concorrono a formare la base imponibile ai fini di detta imposta;

- b) entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi delle operazioni diverse dalle precedenti, rilevanti ai fini della determinazione del reddito, compreso il valore delle rimanenze;

- il registro dei beni ammortizzabili; per chi si avvaleva della semplificazione di cui all'articolo 13 del DPR n. 435 del 2001, non era obbligatorio tenere il suddetto registro qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, fossero forniti, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973;

- le scritture contabili previste per i sostituti d'imposta e relative ai dipendenti;

- altri registri previsti da leggi speciali.

Il nuovo articolo 18, riformando la disciplina precedente, prevede che, ai fini contabili, le imprese minori possano:

- a) fermo restando l'istituzione dei registri IVA, ove obbligatori, istituire appositi registri degli incassi e dei pagamenti, dove annotare in ordine cronologico, rispettivamente, i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti;

- b) utilizzare, come in passato, i registri Iva anche ai fini delle imposte sul reddito, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva ed effettuando, nel contempo, le annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti nell'anno di registrazione del documento contabile ai fini Iva;

- c) utilizzare i registri Iva anche ai fini delle imposte sul reddito, esprimendo una specifica opzione che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso opera una presunzione assoluta, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini Iva.

6.1 Registro degli incassi e dei pagamenti

Il nuovo articolo 18, riformando la disciplina precedente, dispone ora, al comma 2, l'obbligo per le imprese minori di istituire appositi registri ai fini delle imposte sul reddito, dove annotare rispettivamente i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti.

Con riferimento alla registrazione dei ricavi, è previsto che deve essere annotato, cronologicamente, per ciascun incasso:

- a) il relativo importo;
- b) le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
- c) gli estremi della fattura o di altro documento emesso.

In proposito, si ritiene che l'obbligo di annotazione previsto dalla lettera b), possa essere assolto anche con la sola indicazione del codice fiscale del cliente, mentre l'obbligo previsto dalla lettera c) possa essere assolto, quando non è obbligatoria ai fini IVA l'emissione della fattura, con l'annotazione del documento contabile che certifica l'operazione effettuata (ad esempio, anche il documento che comprovi l'effettuazione della prestazione per le operazioni non considerate ai fini Iva cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi).

Con riferimento alla registrazione dei costi, è previsto che devono essere annotati cronologicamente quelli effettivamente sostenuti nell'esercizio e, per ciascuna spesa, "devono essere fornite le indicazioni di cui alle lettere b) e c) del primo periodo", ossia:

- b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza del soggetto che riceve il pagamento (anche in tal caso, l'obbligo si ritiene assolto con l'indicazione del codice fiscale del soggetto che riceve il pagamento);
- c) gli estremi della fattura o di altro documento ricevuto, che comprovi l'avvenuto pagamento quando non è obbligatoria ai fini IVA l'emissione della fattura.

Quanto ai termini di registrazione, trattandosi di scritture cronologiche, si ritiene applicabile l'articolo 22 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui "le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni" dal momento in cui l'operazione assume rilevanza, ossia dall'incasso del ricavo o dal pagamento della spesa.

I componenti positivi e negativi diversi da quelli che concorrono alla determinazione del reddito con il criterio di cassa (v. par. 3.2.), per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 18, devono essere annotati nei registri stessi, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

6.2. Soggetti esonerati dall'emissione della fattura.

Coloro che, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 633 del 1972, non sono tenuti all'emissione della fattura, se non a richiesta del cliente (commercianti al minuto e soggetti ad essi equiparati, che certificano i corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale), in luogo di quanto stabilito dall'articolo 23 del medesimo decreto, ed in applicazione del successivo articolo 24, "possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, distintamente per ciascuna tipologia di operazioni ivi indicata. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.

Nella determinazione dell'ammontare giornaliero dei corrispettivi devono essere computati anche i corrispettivi delle operazioni effettuate con emissione di fattura, ...".

Tali soggetti, inoltre, hanno la facoltà, ai sensi dell'art 6, comma 4, del DPR n. 695 del 1997, di registrare cumulativamente le operazioni effettuate in ciascun mese solare entro il giorno 15 del mese successivo.

Occorre, quindi, stabilire come possano conciliarsi le agevolazioni disposte dalle specifiche norme di riferimento con gli obblighi previsti dall'articolo 18 per la corretta tenuta del registro incassi e pagamenti, sia con riferimento alla registrazione cronologica dei singoli corrispettivi, che all'obbligo di indicare gli estremi del cliente (o il codice fiscale) per lo più sconosciute al cedente.

Al riguardo, si osserva che il citato articolo 18 non contiene alcuna preclusione all'accesso al regime in parola per coloro che applicano specifiche disposizioni e o semplificazioni ai fini IVA.

Si ritiene, pertanto, che i soggetti in parola, non potendo utilizzare i registri degli incassi e dei pagamenti - che devono essere tenuti nel rispetto delle regole contenute nel comma 2 dell'art.18 - possano adottare il regime di cassa, applicando il disposto del comma 4 dell'art. 18, secondo cui i registri Iva sostituiscono i registri degli incassi e dei pagamenti qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette ad Iva, sia indicato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti nonché i documenti contabili - fatture ove emesse - cui gli stessi si riferiscono (v. successivo par. 6.3).

In altre parole, i soggetti di cui all'articolo 22, che annotano nel registro di cui all'articolo 24 i corrispettivi nonché le eventuali fatture emesse [salva istituzione separata del registro di cui all'articolo 23], e nel registro di cui all'articolo 25 le fatture di acquisto, possono utilizzare

detti registri, se integrati secondo quanto disposto dall'art. 18, comma 4 [in particolare con l'annotazione per massa dei mancati incassi dei corrispettivi e dei mancati pagamenti degli acquisti] per assolvere gli obblighi di registrazione previsti dal nuovo regime di cassa.

L'importo dei corrispettivi al netto dell'IVA oggetto di scorporo ai sensi dell'art. 27, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, concorrerà alla determinazione del reddito, tenendo conto di quanto effettivamente incassato.

Per esigenze di controllo nel registro dei corrispettivi devono essere indicate le generalità e gli importi dei soggetti debitori ai quali si riferiscono i mancati pagamenti. Detti importi devono essere poi annotati entro 60 giorni dalla data dell'effettivo incasso, indicando le generalità del soggetto che ha effettuato il pagamento.

Si precisa, infine, che nel caso in cui sia esercitata l'opzione prevista dal comma 5 dell'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973, l'ammontare dei corrispettivi e degli acquisti, registrati rispettivamente ai sensi dei citati art. 24 e 25, si considera incassato e pagato.

6.3. Registri IVA integrati

Come per il passato, i registri tenuti ai fini IVA possono sostituire i registri cronologici degli incassi e dei pagamenti (vedi paragrafo 6.1) laddove siano annotate separatamente le operazioni non soggette ad IVA.

In particolare, le operazioni rilevanti ai fini IVA devono essere annotate nei registri di riferimento nel rispetto delle discipline di settore contenute negli articoli 23 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972. È necessario, tuttavia, conciliare dette disposizioni con le esigenze del regime di cassa, con la conseguenza che la registrazione di una fattura di acquisto, seppur propedeutica ai fini IVA all'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta (esperibile, ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto), dovrà essere, comunque, eseguita entro sessanta giorni dal suo pagamento, al fine di poter dare rilevanza alla spesa nel corretto periodo di imputazione. Resta fermo che l'eventuale mancata registrazione della fattura di acquisto entro detto termine non pregiudica comunque l'esercizio del diritto a detrazione nel termine più ampio previsto dall'art. 19 del DPR n. 633 del 1972. La registrazione della fattura di acquisto oltre il termine dei sessanta giorni dall'avvenuto pagamento, non determina, inoltre, l'indeducibilità del costo, laddove la registrazione sia, in ogni caso, eseguita nell'esercizio in corso.

Relativamente, invece, alle altre operazioni:

- i componenti positivi o negativi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa secondo il principio di cassa (v. par. 3.1.), ma non sono considerate né cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini IVA (articoli 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972), devono essere

registrate entro 60 giorni dal momento in cui si considera rilevante l'operazione, ossia dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento [secondo il principio stabilito dal citato art. 9 del D.L. n. 69 del 1989, nonché dall'articolo 1 del D.M. n. 154 del 1989];

● i componenti positivi e negativi che non concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa (ad esempio gli ammortamenti, le spese per il personale dipendente v. par. 3.2.), devono essere annotati nei registri IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in coerenza con quanto stabilito dal comma 2 con riferimento alle registrazioni negli appositi registri cronologici istituiti ai fini delle imposte sul reddito.

Al fine di ricordare i criteri di registrazione delle operazioni soggette ad IVA con le regole di determinazione del reddito per cassa, la nuova disciplina prevede che nel registro IVA siano annotati cronologicamente anche gli incassi e i pagamenti.

In alternativa, per motivi di semplificazione, in luogo delle singole annotazioni degli incassi e dei pagamenti, può essere riportato, al termine di ciascun periodo d'imposta, l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti, con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tale evenienza, l'annotazione delle fatture ai fini IVA nel corso del periodo d'imposta rileva anche ai fini dell'incasso o del pagamento, con l'effetto che, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, occorre poi riportare l'importo complessivo di quanto non incassato o pagato, indicando i documenti cui si riferiscono detti mancati incassi e pagamenti.

Nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettivo incasso o pagamento, poi, occorre annotare separatamente - entro sessanta giorni dall'evento - i ricavi percepiti e i costi sostenuti, indicando gli estremi dei documenti di riferimento.

6.4. Regimi speciali

6.4.1. Agricoltori

Il comma 6 prevede che i produttori agricoli, esonerati ai sensi dell'art. 34 del DPR n. 633 del 1972 dagli adempimenti Iva, non sono tenuti agli adempimenti contabili di cui ai commi 2, 3 e 4 previsti per le imprese minori. Si tratta dei produttori agricoli che, ai sensi del comma 6 del citato art. 34, "nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1". Tali soggetti, infatti, "sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'articolo 39".

6.4.2. I soggetti che applicano regimi speciali ai fini IVA: Agenzie di viaggio, regime del margine beni usati, ventilazione dei corrispettivi

Ai sensi dell'articolo 21, comma 6, del DPR n. 633/1972, i soggetti che applicano il regime del margine per la vendita di beni usati, oggetti d'arte, oggetti di antiquariato o da collezione, nonché le agenzie di viaggio emettono fattura senza separata indicazione dell'imposta. L'IVA dovuta viene calcolata in un momento successivo a quello di emissione della fattura, in base alle regole proprie di ciascun regime.

Per tali soggetti l'applicazione del regime di cassa - in particolare, la determinazione dell'importo al netto dell'IVA che costituisce ricavo d'esercizio - può presentare complessità, soprattutto quando il corrispettivo è incassato solo parzialmente. In tale evenienza, infatti, il calcolo dell'Iva eventualmente dovuta avviene sulla base delle regole che presidiano tale ultima imposta (operazioni registrate), mentre il ricavo che concorre alla determinazione del reddito segue il criterio di cassa (ammontare effettivamente incassato).

Tuttavia, il legislatore non ha esplicitamente escluso coloro che applicano i regimi speciali IVA dal regime di determinazione del reddito in commento. Anche in tal caso occorre, quindi, trovare un criterio che renda compatibili gli adempimenti previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, con l'applicazione delle regole di imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito secondo il criterio di cassa.

A tal fine si ritiene che, detti soggetti, laddove non siano in grado di determinare l'ammontare dei mancati incassi e pagamenti al netto dell'Iva, per poter applicare i criteri di determinazione del reddito secondo il principio di cassa, debbano esercitare l'opzione prevista dal comma 5 dell'art. 18 (v. par. 6.4.), in base alla quale l'incasso o pagamento si presume avvenuto all'atto della registrazione del documento contabile nei registri IVA. In tal modo sarà possibile conciliare senza difficoltà la disciplina di determinazione dell'IVA con le esigenze dettate dal regime per cassa.

6.4.3. Soggetti non obbligati alla tenuta dei registri IVA

I soggetti che esercitano un'attività per la quale l'IVA è assolta a monte da chi intraprende l'iniziativa economica (cd IVA monofase) quali, ad esempio, i tabaccai o distributori e i rivenditori di prodotti editoriali e che, conseguentemente, sono esonerati dagli adempimenti formali relativi alla fatturazione, registrazione, liquidazione, certificazione dei corrispettivi, etc..., non essendo obbligati alla tenuta dei registri IVA, devono registrare gli incassi e i pagamenti negli appositi registri previsti dal comma 1 dell'art. 18. Tali soggetti, che ai sensi del comma 3 del previgente testo dell'art. 18, erano tenuti ad annotare "in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese", possono, in un'ottica di semplificazione, continuare ad annotare gli incassi e i pagamenti con le medesime modalità, senza, quindi, indicazione degli elementi contemplati dall'attuale comma 2. Tuttavia laddove svolgano altre attività soggette all'imposta sul valore aggiunto, possono annotare distintamente nei registri IVA anche le operazioni non soggette all'imposta.

Anche i soggetti residenti nei comuni di Livigno e di Campione d'Italia che, effettuando operazioni non rilevanti ai fini Iva (art. 7, comma 1, lett. a) del DPR n. 633 del 1972), sono tenuti a registrare gli incassi e i pagamenti negli appositi registri previsti dal comma 1, possono eseguire le relative annotazioni con le modalità sopra descritte.

Con riferimento alla rilevazione degli aggi e dei compensi spettanti ai soggetti in contabilità semplificata, che effettuano attività di cessione di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, nonché di gestione del lotto, delle lotterie e di servizi di incasso delle tasse automobilistiche e delle tasse di concessione governativa o attività analoghe, continua ad applicarsi quanto disposto da decreto dell'8 febbraio 2011, che ha dato attuazione all'art. 23, comma 21-septies del D.L. n. 78 del 2009. Ai sensi dell'art. 3 di tale decreto gli aggi e i compensi "possono essere rilevati contabilmente in un'unica registrazione riassuntiva, relativa a tutte le operazioni svolte nell'anno, distinti per tipologia, fornitore ovvero gestore informatico". La registrazione unica degli aggi e dei compensi comunque nominati percepiti da tali soggetti "è eseguita entro il 31 gennaio dell'anno successivo con riferimento alle operazioni poste in essere nel periodo contabile precedente", e, tenuto conto del principio di determinazione del reddito per cassa, costituiscono ricavo con riferimento al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre dell'anno precedente.

6.5 Opzione per la tenuta dei registri IVA senza separata indicazione degli incassi e dei pagamenti.

Il comma 5 dell'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973 consente al contribuente, che ha scelto di utilizzare i soli registri IVA, di non effettuare a fine anno le annotazioni dei mancati incassi e pagamenti, esercitando una specifica opzione, vincolante per almeno un triennio, in base alla quale il ricavo si intende incassato e il pagamento effettuato alla data di registrazione del documento contabile. Resta fermo l'obbligo di separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA, con le modalità sopra descritte.

Tale opzione, che introduce un criterio di semplificazione ulteriore nella determinazione del reddito delle imprese minori, può essere effettuata da tutti i soggetti IVA, a prescindere dal regime dagli stessi applicato e dalle specifiche regole alle quali gli stessi soggiacciono.

L'opzione può essere dunque effettuata, ad esempio, dagli autotrasportatori, che prestano unicamente servizi di trasporto, ai quali è concessa la possibilità di poter annotare, secondo l'articolo 74, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, le fatture emesse entro il trimestre successivo, derogando quindi alla regola generale di cui all'art. 23 del medesimo decreto (annotazione della fattura entro quindici dalla data di emissione e, per le fatture differite, entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni).

L'opzione in parola è, tuttavia, esclusa per i soggetti che effettuano operazioni fuori campo IVA e che non sono tenuti agli adempimenti contabili ai fini IVA, come ad esempio i soggetti residenti nei comuni di Livigno e Campione d'Italia, considerati ai fini IVA territori extra UE.

Con riferimento ai costi sostenuti - nel presupposto che ai fini IVA il contribuente, per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta attribuitagli in rivalsa, ha facoltà di registrare la fattura di acquisto entro i termini previsti dall'art. 19 del DPR n. 633 del 1972 - gli stessi si considereranno pagati al momento della registrazione del documento contabile (anche dopo due anni dall'operazione), non rilevando il momento in cui si verifica l'effettivo esborso finanziario.

Anche i ricavi percepiti, come già anticipato, si considereranno incassati al momento della registrazione delle fatture nonostante, ai fini della liquidazione dell'IVA a debito periodica, la registrazione del documento - da eseguirsi "entro quindici giorni... e con riferimento alla data della loro emissione" per le fatture ordinarie, ed "entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni" per le "fatture differite" (cfr articolo 23 del DPR n. 633 del 1972) - produca effetto per il periodo in cui le operazioni sono state effettuate.

Al riguardo, è da precisare che, nel caso di operazioni in valuta estera, rilevano in ogni caso al momento dell'incasso/pagamento le differenze su cambi. Infatti, a norma del comma 2 dell'articolo 9 del TUIR, i proventi e le spese in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono percepiti o sostenuti.

L'opzione in commento, vincolante per il contribuente per almeno un triennio, si esercita secondo le regole generali stabilite dal DPR n. 442 del 1997, secondo cui l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. Il contribuente è, tuttavia, tenuto a comunicare l'opzione nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata.

6.6 Entrata e uscita dal regime di cassa per le imprese minori

Il regime di cassa rappresenta il regime naturale dei soggetti che esercitano un'attività di impresa e che siano in possesso dei requisiti previsti dal comma 1 dell'articolo 18 in commento (v. par. n. 1). Ciò significa che l'ingresso nel regime non è subordinato ad una manifestazione di volontà del contribuente.

In tal senso il comma 9 dell'articolo 18 dispone che i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa commerciale, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad anno, non superiore ai limiti stabiliti dal comma 1 per l'applicazione del regime, possono per il primo anno tenere la contabilità semplificata.

Tale possibilità non è subordinata ad alcuna comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

Possono accedere al regime in esame anche i soggetti il cui regime naturale è quello forfetario (articolo 1, commi 54-89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190). Tali contribuenti, che, comunque, posseggono i requisiti previsti dalla normativa vigente per applicare il regime in commento, devono a tal fine esprimere una specifica opzione, secondo quanto

previsto dal comma 70 del citato articolo 1 legge n. 190 del 2014. Ciò avviene, nel rispetto della regola generale stabilita dal DPR n. 442 del 1997, mediante comportamento concludente e successiva comunicazione nella dichiarazione annuale IVA (cfr. circolare n. 10 del 2016 par. 3.1.1.).

Il regime effettivamente prescelto (regime semplificato delle imprese minori o, in alternativa, il regime di contabilità ordinaria) si evince dalla sua concreta applicazione.

L'uscita dal regime di cassa avviene per superamento dei limiti imposti dal comma 1 dell'articolo 18, ovvero per opzione per il regime ordinario, ai sensi del successivo comma 8.

L'opzione per la contabilità ordinaria, con vincolo triennale ai sensi del comma 8 dell'art. 18 del DPR n. 600 del 1973, ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale la scelta è effettuata fino a quando non è revocata, e si esercita per comportamento concludente, dandone comunicazione con il quadro VO della dichiarazione IVA (articolo 3 del DPR n. 442 del 1997).

Alla medesima comunicazione sono tenuti i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata ed esercitano l'opzione prevista dall'art. 18, comma 5, del DPR n. 600 del 1973.

Coloro che, effettuando solo operazioni esenti, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, comunicano l'opzione presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi.

6.7 Opzioni precedentemente espresse

Come già detto in precedenza, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto.

L'articolo 1 del DPR n. 442 del 1997, tuttavia, consente "la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative."

Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime delle imprese minori dall'articolo 1, comma 22, della legge di bilancio 2017, i soggetti che nel 2016 hanno optato per il regime di contabilità ordinaria possono, dal 1° gennaio 2017, revocare la scelta effettuata e accedere al regime in parola. Coloro che, invece, intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno. Peraltro, tenuto conto che i chiarimenti relativi al regime semplificato sono resi in corso d'anno, coloro che per il 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria, possono revocare nel 2018 la scelta operata per applicare il regime semplificato.

In base agli stessi presupposti, coloro che hanno optato per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario, possono revocare la scelta effettuata e applicare il regime forfetario dal 1° gennaio 2017.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.